

Revista

Cadernos de

Finanças Públicas

03 | 2025



Abordagem à Compreensão dos Impactos Decorrentes da Implantação de Sistemas de Gestão e Controle de Custos em Entidades Públicas: Uma Análise a Partir da Teoria da Contingência

Ricardo Santana ce Almeida

Aguinaldo Bodanese

Franciele Wrubel

RESUMO

O presente estudo se justifica pela sua relevância social, bem como pela necessidade de conhecimento, análise e acompanhamento da gestão pública, com foco no atingimento dos objetivos precípuos do estado, que visam disponibilizar serviços essenciais ao cidadão, a exemplo dos serviços de saúde, educação, assistência, infraestrutura, segurança, entre outros, de modo a garantir o bem-estar à coletividade. A eficácia da gestão pública está diretamente vinculada ao controle dos seus gastos, que, por sua vez demanda de conhecimento acerca dos custos associados aos produtos e serviços postos à disposição da população. Este estudo tem por desígnio investigar a implantação e a utilização de sistemas de gestão e controle de custos para a apuração de resultados na administração de Municípios situados na região Oeste do Paraná. Sentido em que fora realizada uma pesquisa descritiva, de natureza qualitativa, cujos dados foram obtidos por meio da aplicação de entrevistas realizadas com os contadores e controladores públicos dos Municípios pertencentes à amostra. A partir das informações levantadas, foi possível aferir que os entes pesquisados não dispõem de um sistema de gestão e controle custos implantado ou em fase de implantação, com a finalidade de estabelecer fatores de comparação entre as suas próprias unidades ou centros de custos, bem como com os custos incorridos por outros entes públicos, visando medir os resultados obtidos, detectar discrepâncias ou inconformidades, e propor medidas de otimização. Mediante análise das informações coletadas, verificou-se também, a ocorrência ou ausência de registro das ações desenvolvidas pelo ente, para a tomada de decisões e para medir o custo das atividades desenvolvidas. Notadamente, carecem os entes públicos de instrumentos de apoio à gestão, que possam subsidiar a coleta de dados para servir à otimização dos gastos e consequentemente conduzir o ente à gestão eficiente. Espera-se que os achados deste estudo convirjam para a conclusão da necessidade de implantação e aperfeiçoamento dos sistemas de gestão e controle de custos pela administração pública.

Palavras-Chave: Administração Pública. Governança Pública. Custos. Contingência.

JEL: M48

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	4
2. REFERENCIAL TEÓRICO	5
2.1. Administração Pública.....	5
2.2. Goverança	8
2.2.1. Goverança Corporativa	8
2.2.2. Goverança Pública.....	10
2.3. Contabilidade de Custos	14
2.3.1. Gestão e Controle de Custos no Setor Público	14
2.4. NBC TSP 34	16
2.5. Teoria da contingência aplicada à Administração Pública	17
2.6. Estudos anteriores.....	19
3. METODOLOGIA	21
4. DESCRIÇÃO E ANÁLISE DE DADOS	25
5. CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	31
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	32

1. INTRODUÇÃO

A eficiência é uma temática muito comum no mercado e nas organizações privadas, onde as organizações eficientes são aquelas que conseguem otimizar a gestão dos seus recursos gerando melhores resultados ao *stakeholders*. Conceito que é também aplicado à atividade estatal, vez que os debates acerca da eficiência no uso dos recursos públicos vêm ganhando destaque na edição de marcos legais, bem como imposta pela pressão da própria sociedade (Diniz, Macedo & Corrar, 2012).

A contabilidade de custos refere-se a um ramo atrelado principalmente à atividade industrial, tendo surgido a partir da revolução industrial (Martins, 2018). A Administração Pública, face às crescentes demandas da sociedade, exige dos gestores públicos aptidão para atender às necessidades da população, dentro de um modelo eficiente que propicie o equilíbrio entre a qualidade e os custos destes serviços, (Diniz, Macedo & Corrar, 2012).

Visando auxiliar a Administração Pública no controle de custos, o Conselho Federal de Contabilidade – CFC, emitiu no exercício financeiro de 2011, a resolução 1.366/11 que regulamenta a NBC T 16.11, que estabelece as Normas Brasileiras de Contabilidade, instituindo o Sistema de Informação de Custos do Setor Público. Já no exercício financeiro de 2021, O CFC instituiu, mediante a edição da NBC TSP 34/2021, a obrigatoriedade da implementação do sistema de controle de custos, a partir do dia 1º de janeiro de 2024.

Nesse contexto, constata-se a importância da contabilidade de custos, como um ramo da contabilidade voltado à gestão e à eficácia dos atos administrativos e assim apresentar paradigmas ao gestor, com foco na geração de políticas que possam transformar a vida do cidadão.

Desenvolver ações voltadas ao bem-estar da população e consequentemente transformar a vida em sociedade, é uma das prerrogativas do Estado, que tem por objeto governar para o povo. Objetivos que decorre da própria ideia de concepção do Estado, idealizada por Thomas Hobbes.

A Lei Complementar Federal nº 101 de 2000, estabeleceu em seu artigo 50, § 3º que “a Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial”, sem, entretanto, estabelecer regras de como seria, na prática, a gestão de custos no setor público.

A problematização desta pesquisa consiste em identificar **quais fatores contingenciais influenciam a implantação do sistema de gestão e controle de custos junto aos Municípios?** O objetivo do presente estudo é analisar entre os fatores abordados na teoria da contingência,

qual exerce maior influência na implementação do sistema de controle de custos, mediante aplicação da análise da narrativa para sua investigação. A principal contribuição que a presente pesquisa pode proporcionar está relacionado ao fator social, pois é um anseio da sociedade, que Administração Pública melhore seus controles e imprima maior transparência aos seus atos. Através dessa investigação pretende-se identificar as principais dificuldades na implantação do sistema de gestão e controle de custos, além de verificar como está o andamento do processo.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

Esta seção aborda os fundamentos teóricos que fundam o presente estudo, notadamente, os aspectos que sustentam a contextualização, a implantação e utilização dos Sistemas de Gestão e Controle de Custos no Setor Público.

Para se implementar uma gestão voltada ao cidadão e baseada no controle de gastos, em um cenário de desenvolvimento social, foram surgindo novas formas de se justificar o pagamento de tributos ao Estado, cuja contrapartida estatal reside na oferta e na prestação de serviços públicos, no fomento ao desenvolvimento, sem prescindir de suas funções precípuas voltadas a limitações e restrições à atividade privada, como é o caso do poder de polícia.

2.1. Administração Pública

Trata-se da própria gestão dos interesses públicos operada pelo Estado, seja através da prestação de serviços públicos, da sua organização interna, ou ainda pela intervenção em âmbito privado, por vezes de forma restritiva como no caso do exercício do poder de polícia. Seja qual for a forma eleita para a administração da coisa pública (res pública), é inafastável a conclusão de que a destinatária final dessa gestão há de ser a própria sociedade, ainda que a atividade beneficie, de forma imediata, o Estado (Carvalho Filho, 2021).

Na concepção de DI Pietro (2021), o termo Administração Pública designa em sentido subjetivo, formal ou orgânico, os entes que exercem a atividade administrativa; compreende pessoas jurídicas, órgãos e agentes públicos incumbidos de exercer uma das funções em que se triparte a atividade estatal: a função administrativa. Ao passo que em sentido objetivo, material ou funcional, designa a natureza da atividade exercida pelos referidos entes; nesse sentido, a Administração Pública é a própria função administrativa que incumbe predominantemente ao Poder Executivo.

Verifica-se a existência de uma íntima sintonia entre a Administração Pública e o Serviço Público, fazendo pressupor, clara e nitidamente, que a execução deste seja feita privativamente por aquela, quer diretamente, quer por delegação (Kohama, H., 2016). Jezé, (como citado em Kohama, 2003, p. 29), esclarece que “o fim do Estado é organizar e fazer funcionar os serviços públicos”. Enquanto Lima (1981), supõe, igualmente, que a Administração Pública executa ou presta os serviços públicos, porque considera indispensável à sociedade a sua existência e, consequentemente, o seu funcionamento.

Na visão de Campos (2021), compete à Administração o exercício da função administrativa, vez que deve praticar atos concretos com vistas à satisfação do interesse público. Função que precípuamente pertence ao Poder Executivo, porém, além das funções típicas, existem também as atípicas, logo, os Poderes Legislativo e Judiciário desempenharão, enquanto organizam seus serviços internos, atividades administrativas.

A expressão Administração Pública, na doutrina de Nohara (2020), refere-se ao conjunto de órgãos e pessoas jurídicas de direito público aos quais a lei atribui o exercício da função administrativa do Estado, em sentido subjetivo, formal ou orgânico; e função administrativa ou de atividade desempenhada sob o regime de direito público para a consecução de interesses coletivos, em sentido objetivo, material ou funcional.

Em sentido genérico, "administrar é gerir interesses de acordo com a lei, a moral e a finalidade dos bens confiados à guarda e conservação alheias" (Meirelles, 2009). "O verbo administrar significa gerir, zelar, ou seja, ação dinâmica de supervisionar" (Carvalho Filho, 2011).

Governo e Administração são terminologias que parecem expressar a mesma função, reger o ente público, o que não procede. O Governo pode ser entendido, de forma simplificada, como uma questão mais política dos negócios públicos, algo mais abstrato, “uma expressão de comando, de iniciativa, de fixação de objetivos do Estado e de manutenção da ordem jurídica vigente”. A atuação do governo se dá mediante atos de soberania, ou minimamente, de autonomia (Meirelles, 2009). A Administração por sua vez são os próprios órgãos desenvolvidos para a realização dos objetivos do governo. “A Administração não pratica atos de governo, pratica exclusivamente atos de execução, com maior ou menor autonomia, segundo a competência do órgão e de seus agentes”. De forma comparativa pode-se afirmar que Governo é atividade política e discricionária, Administração é atividade neutra, vinculada à lei ou norma técnica. Governo é conduta independente, Administração é conduta hierarquizada. A Administração é o aparato do qual dispõe o governo para pôr em prática seus projetos, e isso não significa que a Administração não possua poder decisório, mas dentro da área de suas atribuições e nos limites

legais de sua competência executiva. A Administração Pública caracteriza-se por gerir os bens e interesses públicos com base nos preceitos morais e de direito, sejam eles da esfera municipal, estadual ou federal. A terminologia Administração Pública tanto significa agentes e órgãos governamentais quanto a atividade administrativa em si (Meirelles, 2009).

A Administração pública, segundo Carvalho Filho (2011), não deve ser confundida com os Poderes estruturais do Estado, principalmente com o Executivo, ao qual corriqueiramente incumbe o encargo administrativo. Os demais poderes, Legislativo e Judiciário, além de suas atribuições principais, também exercem inúmeras atividades administrativas de ordem organizacional interna para o funcionamento básico da instituição.

Em sentido jurídico, defende Meirelles (2009), que administração e propriedade figuram diversificadamente, os termos administrador/administração representam a ideia de guarda e manutenção de bens e interesses, já a expressão propriedade/proprietário retrata a noção de disponibilidade e alienação.

A natureza da Administração Pública consiste em múnus público, entendido como uma obrigação derivada da lei para quem exerce a função de administrar, especificamente o encargo de zelar, defender e melhorar os bens, serviços e interesses coletivos. Em administração particular o administrador é orientado pelo proprietário a como gerir os bens a ele confiados; na Administração Pública essas diretrizes encontram-se estabelecidas em princípios, tipificadas em leis, regulamentos e atos especiais, além da moral da instituição. Nesse sentido nasce o dever primordial do administrador público que é agir segundo o Direito e a Moral administrativa, os quais expressam os interesses dos titulares de direito. A principal finalidade ou objetivo da Administração Pública é o bem comum da coletividade administrada, qualquer desvio deste intuito consiste em ato ilícito e imoral, além de trair o mandato que lhe fora concedido (Meirelles, 2009).

A Administração Pública assenta-se sobre alguns princípios norteadores que, obrigatoriamente, devem estar presentes em toda e qualquer ação administrativa pública. Legalidade, Moralidade, Impessoalidade ou finalidade, Publicidade, Eficiência, Razoabilidade, Proporcionalidade, Ampla defesa, Contraditório, Segurança Jurídica, Motivação e Supremacia do Interesse Público. Cujos cinco primeiros constam do art. 37, caput, da Constituição Federal de 1988, sendo que os demais decorrem do próprio regime político e encontram-se estampados no art. 2º da Lei Federal 9.784/99 (Meirelles, 2009).

Da obra de Campos (2021), temos que a Administração Pública possui inúmeras atribuições a serem desempenhadas, e que, com o passar do tempo o Estado passa a desempenhar

outras atribuições, tanto que atualmente, de acordo com a doutrina majoritária, desempenha três tarefas precípuas, sendo: a) poder de polícia: que foi a primeira missão conferida à administração, através da qual o Estado pode impor restrições/limitações à liberdade e à propriedade particular em benefício da coletividade; b) serviços públicos: no início do século XX, após a Primeira Guerra Mundial (1914-1918), percebeu-se que o Estado não deveria atuar apenas de forma negativa, limitando/restrinindo a vida em sociedade (uso do poder de polícia), deveria agir também de forma positiva, prestando serviços públicos à coletividade, a exemplo do fornecimento de energia elétrica, água, esgoto e transporte público; c) fomento: após a segunda metade do século XX, o Estado percebe que além de limitar o convívio social (poder de polícia), e de prestar serviços de interesse coletivo (serviços públicos), deveria também incentivar setores sociais específicos da iniciativa privada para que estes pudessem desenvolver a ordem social e econômica.

2.2. Governança

2.2.1. Governaça Corporativa

A partir da evolução das sociedades empresariais ocorre a separação da propriedade em relação à gestão. Surgem então, os conflitos de interesse entre os “donos” das empresas, detentores da propriedade, e os gestores, contratados para a administração destas. Fenômeno denominado de conflito de agência, que foi um dos principais pontos que contribuiu para surgimento da governança corporativa (Fiorini, Junior & Alonso, 2016).

Para Silva (2012) “a governança corporativa é um conjunto de práticas que têm por finalidade otimizar o desempenho de uma companhia, protegendo investidores, empregados e credores, facilitando, assim, o acesso ao capital”.

“A governança corporativa não é um modismo, mas um sistema de aperfeiçoamento de gestão” (silva, 2012). Sistema que evoluiu muito nas últimas décadas, vindo a contar com regulamentações específicas em diversos países. Além da publicação de diversos artigos científicos e códigos de boas práticas de governança, que em muito contribuíram para a difusão de práticas de gestão e administração mais eficientes.

O Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (IBGC), fundado em 1995, à época denominado Instituto Brasileiro de Conselheiros de Administração (IBCA), conceitua governança corporativa como sendo o sistema pelo qual as empresas e demais organizações são di-

rigidas, monitoradas e incentivadas, envolvendo os relacionamentos entre sócios, conselho de administração, diretoria, órgãos de fiscalização e controle e demais partes interessadas. As boas práticas de governança corporativa convertem princípios básicos em recomendações objetivas, alinhando interesses com a finalidade de preservar e otimizar o valor econômico de longo prazo da organização, facilitando seu acesso a recursos e contribuindo para a qualidade da gestão da organização, sua longevidade e o bem comum. (IBGC, 2015).

Embora muitos mecanismos incorporados às melhores práticas de gestão sejam difundidos há décadas, estima-se que o termo “governança corporativa” tenha surgido entre as décadas de 1980 e 1990. Se destacando após os grandes escândalos corporativos envolvendo grandes corporações no início dos anos 2000, bem como pela ampliação dos estudos relacionados ao tema. A governança corporativa surge com o objetivo de tornar as organizações mais racionais, éticas e plurais. Em consequência aos mencionados escândalos, a sociedade sai em busca de um sistema mais equilibrado para a tomada de decisões, visando minimizar o conflito de agência, e também para impor maior transparência aos negócios (Fiorini, Junior & Alonso, 2016).

Seis fenômenos globais contribuíram decisivamente para que o tema se tornasse o principal foco de discussão sobre alta gestão no mundo (Becht, Bolton e Roell como citado por Silveira, 2010):

- a) Crescimento e maior ativismo dos investidores institucionais;
- b) Onda de aquisições hostis nos Estados Unidos nos anos 1980;
- c) Onda de privatizações nos países europeus e em desenvolvimento;
- d) Desregulamentação e integração global dos mercados de capitais;
- e) Crises nos mercados emergentes no final do século XX;
- f) Série de escândalos corporativos nos Estados Unidos e Europa;

A estes, Silveira (2010), acrescenta ainda um sétimo evento: A crise financeira global de 2008. No Brasil, a exemplo do que ocorreu em outros países, a governança corporativa também vem se destacando, principalmente após a ocorrência de escândalos de corrupção e lavagem de dinheiro nos últimos anos.

Possivelmente a origem da governança tenha se dado, no setor privado, por volta de 1920 nos Estados Unidos, influenciada por questões sociais, políticas e econômicas, quando o dono do capital se distancia da sua administração e repassa tal função a terceiro, um administrador que atua em nome do proprietário (IBGC, 2015).

Essa terceirização da administração do capital trouxe à pauta questões problemáticas, na verdade, previsíveis, entre sócios/proprietários e administradores, onde cada qual busca maxi-

mizar seus interesses e utilidades em detrimento da outra parte, assim, como possibilidade de resolução deste conflito, debates sobre técnicas de governança foram iniciados (IBGC, 2015).

No início do século XXI, o tema da boa governança evidenciou-se pela ocorrência dos escândalos com empresas americanas como a Enron, WorldCom e a Tyco, onde discutiu-se a confiabilidade das demonstrações financeiras e a relevância da atuação das auditorias. Com base nesse episódio, o Congresso Americano aprovou a lei Sarbanes-Oxley (SOx), com importantes definições acerca das práticas de governança corporativa (IBGC, 2015).

Na década de 1990, na Inglaterra, foi publicado o Relatório Cadbury, considerado o primeiro código de boas práticas de Governança Corporativa. Nesta mesma esteira, algumas empresas desenvolveram o próprio código de Governança, com boas práticas de administração adaptadas e exclusivas à própria realidade, como foi o caso da GM Motors, nos Estados Unidos. Empresas adeptas às boas práticas de Governança começaram a despertar os olhares de investidores nas bolsas de valores, diferencial que as evidenciou e valorizou no cenário econômico, não apenas por atender aos interesses dos proprietários, mas também, por garantir maior longevidade à organização (IBGC, 2015).

No Brasil, o marco introdutório das boas práticas de governança se deu juntamente com a abertura do mercado nacional de importação/exportação e com o início das privatizações na década de 1990. A Governança Corporativa é regida pelos seguintes princípios: Transparência, Equidade, Prestação de Contas (accountability) e Responsabilidade Corporativa (IBGC, 2015).

De forma sucinta e básica, a governança é uma necessidade criada pelo fato de o proprietário distanciar-se da gestão dos seus negócios, onde o objetivo fundamental é ajustar as expectativas do agente às do principal, de maneira a determinar as ações aptas a dirigir, monitorar ou controlar as organizações para o alcance dos resultados pretendidos, sendo seus princípios plenamente aplicáveis às mais variadas espécies de organizações (Teixeira & Gomes, 2019).

Dentre os benefícios que a governança corporativa proporciona às organizações, Silveira, (2010), destaca os benefícios externos, associados à facilitação da captação de recursos e à redução do custo de capital; e os benefícios internos, vinculados ao aprimoramento do processo decisório na alta gestão.

2.2.2. *Governança Pública*

No que se refere à Administração Pública nacional, a crise fiscal enfrentada na década de 1980, em um contexto de sociedade múltipla e de escassez de recursos, revelou a necessidade

de um gerenciamento mais efetivo e eficaz do Estado, solo fértil para implementação das práticas da boa Governança. À época, as discussões acerca do tema resultaram no estabelecimento de princípios regimentais norteadores para boas práticas de Governança nas organizações públicas, tais como: transparência, integridade e prestação de contas (TCU, 2014).

Na última década o Brasil presenciou diversos escândalos relacionados à corrupção, como a Operação Lava Jato, a qual se iniciou em 2014, e cuja estimativa do desvio de recursos públicos foi da ordem de R\$ 42,8 bilhões; a Operação Zelotes, iniciada em 2015, com um prejuízo aos cofres públicos estimado em R\$ 19,0 bilhões; e o caso Banestado, cuja estimativa de prejuízo ao erário, apontado pela Comissão Parlamentar de Inquérito instaurada em 2003, montava R\$ 30,0 bilhões. (Diário do Estado, 2021).

No Brasil, a necessidade de tornar o Estado mais eficiente, resultou na publicação, em 2013, pelo Tribunal de Contas da União (TCU), do Referencial Básico de Governança Pública, e, em 2017 a do Decreto nº 9.203, que estabeleceu os princípios básicos para nortear as boas práticas de governança nas organizações públicas. (Amorim & Oliveira, 2022).

Diferentemente da Governança Corporativa que se restringe à seara empresarial privada, e as partes resumirem-se entre os sócios/proprietários (principal) e os administradores contratados (agentes), a Governança Pública engloba fatores amplos e complexos além de figurar como seus atores, o povo (principal) e os governantes (agentes).

Na Constituição da República Federativa do Brasil, (1988), art. 1º, *caput*, restou estabelecido que a República Federativa do Brasil se constitui em Estado Democrático de Direito, e em seu *parágrafo único* que “todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente”, ou seja, é prerrogativa do cidadão brasileiro escolher seus representantes, de tal forma que o poder não está nos governantes escolhidos (agentes), mas sim, naqueles que os escolhem (principais). Além de estabelecer o povo como detentor do poder do Estado Brasileiro, a Assembleia Nacional Constituinte de 1988, objetivou criar condições fundamentais à governança do Estado, assim, “fixou direitos e garantias fundamentais aos cidadãos; organizou política e administrativamente o Estado e os Poderes; definiu e segregou papéis e responsabilidades; instituiu sistema de freios e contrapesos, além de estruturas de controle interno e externo” (TCU, 2014).

Além da Constituição Federal de 1988, outros dispositivos legais vieram corroborar com a implementação de técnicas de governança no gerenciamento estatal, como a Lei de Responsabilidade Fiscal, Lei Complementar Federal n. 101 (2000); Lei de crimes Fiscais, Lei Federal n. 10.028 (2000); Lei da Transparéncia, Lei Complementar Federal n. 131 (2009); Lei de Acesso

à Informação, Lei Federal n. 12.527 (2011), entre outras, além de iniciativas como a criação em 2009 do Programa Nacional de Gestão Pública e Desburocratização (GesPública): carta de serviços. (TCU, 2014).

“Governança no setor público compreende essencialmente os mecanismos de liderança, estratégia e controle postos em prática para avaliar, direcionar e monitorar a atuação da gestão, com vistas à condução de políticas públicas e à prestação de serviços de interesse da sociedade.” (TCU, 2014). Uma governança pública adequada considera além dos problemas relacionados ao desenvolvimento, os inerentes à eficiência, à capacidade, à responsividade e à legitimidade, assim como à necessidade de buscar um desempenho adequado que guarde conformidade com os princípios éticos e com a legislação vigente, incorporando à rotina do ente princípios relativos à participação (Barreto & Vieira, 2021).

No documento *Governance and Development* de 1992, o Banco Mundial conceitua governança como sendo a forma como é exercido o poder para se administrar os recursos socio-econômicos de um país destinados ao seu desenvolvimento, impactando na capacidade dos gestores de planejar, formular e adotar políticas públicas. A expressão “*governance*” surgiu a partir de reflexões do Banco supra, ao buscar identificar as condições necessárias para imprimir maior eficiência ao Estado (Gonçalves, 2005).

Duas questões relativas à Governança Pública merecem destaque, primeiro a percepção de que uma “boa” governança é um requisito essencial ao desenvolvimento sustentado, que comporta o crescimento/desenvolvimento econômico, a equidade social e os direitos humanos (Santos, 1997), e segundo a questão das práticas e procedimentos governamentais voltados à realização de suas metas, incluindo aspectos relacionados ao processo de tomada de decisão, a articulação público-privada na formulação de políticas públicas ou ainda o nível de abertura à participação dos setores interessados ou de distintas esferas de poder (Banco Mundial, 1992, como citado em Diniz, 1995).

Rosenau (2000), destaca que governo e governança não possuem o mesmo significado, vez que governo pressupõe atividades sustentadas por uma autoridade formal, pelo poder de polícia que garante a operacionalização das políticas por ele instituídas, ao passo que governança se refere a atividades calcadas em objetivos comuns, podendo ou não derivar de responsabilidades legais e/ou formais e não dependem, necessariamente, do poder de polícia para que sejam aceitas. Cumpre salientar que o termo governança designa um conceito suficientemente amplo para conter a dimensão governamental. Ainda para Rosenau (2000), trata-se a governança de um fenômeno mais amplo que governo; abrange as instituições governamentais, bem como me-

canismos informais, de caráter não-governamental, que conduzem as pessoas e as organizações dentro da sua área de atuação à prática de uma conduta determinada, de modo a satisfazer suas necessidades e responder às suas demandas.

O Worldwide Governance Indicators (2022), estabelece que “A governança consiste nas tradições e instituições pelas quais a autoridade em um país é exercida. Isso inclui o processo pelo qual os governos são selecionados, monitorados e substituídos; a capacidade do governo para efetivamente formular e implementar políticas sólidas; e o respeito dos cidadãos e do Estado pelas instituições que regem as interações econômicas e sociais entre eles.”

Vamos nos ater, porquanto, à definição de governança como meio e processo apto a produzir resultados eficazes, sem a necessidade da utilização expressa da coerção. Mas a governança não afasta a dimensão estatal: do contrário, a envolve. Governança refere-se, à “totalidade das diversas maneiras” de se administrar os problemas, com a participação e ação do Estado em parcerias com os setores privados. Por óbvio, a dimensão não-estatal é o traço mais relevante e por vezes inédito levado ao debate e à formulação de políticas e de ações nos planos nacional e internacional pela governança. Razão pela, quando se investiga o tema governança, destaca-se o papel das organizações não-governamentais. (Gonçalves, 2005).

É cediço que a Constituição Federal de 1988, estabeleceu um rol de direitos sociais inovadores aos cidadãos, como educação, saúde, alimentação, moradia, trabalho digno, transporte, segurança, previdência social, proteção à maternidade e à infância, assistência aos desamparados e lazer. Face à considerável lista de direitos sociais garantidos pela norma maior do Estado uma grande estrutura de funcionamento preciso e eficaz deveria ser criada, alimentada e ajustada, de modo a garantir o exercício ou acesso a estes direitos. Cujo maior desafio continua sendo ofertar à coletividade serviços públicos de qualidade e promover o desenvolvimento econômico-social, de modo a garantir o acesso aos direitos sociais estampados na Constituição Federal pela população, para tanto necessita a Administração pública, de um verdadeiro arsenal material e humano, preordenado à realização dos serviços públicos, em consonância com as normas legais que precedem todo e qualquer ato administrativo.

Face a tantos desafios impostos à Administração Pública e aos seus agentes, se faz necessário e prudente reconhecer que conflitos de interesses, de ideias e concepções vão ocorrer de forma natural e abundante, característica peculiar do convívio social. Diante de tal cenário, permeado por múltiplas variáveis e pela impossibilidade de negação quanto à ocorrência de conflitos, alçar mão de teorias e modernas técnicas de gestão que possam imprimir maior eficiência à máquina pública, exige uma constante modernização e aprimoramento desta.

2.3. Contabilidade de Custos

Da leitura de Crepaldi e Crepaldi, (2023), extrai-se que a Contabilidade de Custos se refere a uma técnica utilizada para identificar, mensurar e informar os custos dos produtos e/ou serviços. Objetiva produzir informações fidedignas e tempestivas para a administração, com foco na tomada de decisões. É voltada para a aferição de gastos da organização no curso de suas operações. Planeja, classifica, aloca, acumula, organiza, registra, analisa, interpreta e relata os custos dos produtos e/ou serviços produzidos e ofertados.

A Contabilidade de Custos refere-se ao ramo da Contabilidade que se destina a prover, aos diversos níveis gerenciais de uma entidade, informações fidedignas e tempestivas para a tomada de decisões, como auxílio às funções de aferição de desempenho, de planejamento e controle das operações, (Leone & Leone, 2010).

Nessa perspectiva, de acordo com os mesmos autores, a Contabilidade de Custos coleta, classifica e registra os dados operacionais das diversas atividades da entidade, denominados dados internos, assim como, em alguns momentos, coleta e organiza dados externos; na sequência, organiza, analisa e interpreta os dados operacionais, físicos e os indicadores combinados com o objetivo de produzir relatórios que atendam às necessidades específicas dos gestores nos diversos níveis de administração e de operação.

A Contabilidade de Custos surgiu a partir da Contabilidade Financeira, em razão da necessidade de mensuração e avaliação dos estoques no setor industrial, tendo se constituído, por um longo período, em fator limitador para as demonstrações da sua habilidade em orientar os usuários internos para o processo de tomada decisões gerenciais (Santos, Schmidt & Pinheiro, 2006). Atualmente, Reconhecida atualmente como essencial ao fomento do controle e à decisão (Martins, 2006).

2.3.1 Gestão e Controle de Custos no Setor Público

Em tempos de escassez de recursos públicos, cenários comuns em países desenvolvidos, e agravada em países subdesenvolvidos, técnicas voltadas à otimização dos custos dos serviços públicos, melhoraram a qualidade dos gastos e consequentemente os resultados ofertados à sociedade. A teor da leitura de Verbeeten (2011), sistemas de gestão e controle de custos são essenciais aos gestores públicos, vez que se prestam a subsidiar o processo de decisório, além de proporcionar a avaliação de programas e projetos executados, comumente por meio de 14

benchmarking. Por outro lado, a gestão de custos se constitui em ferramenta imprescindível à estruturação de outras escolhas estratégicas e gerenciais da nova gestão pública (Modell, 2009).

Com objetivo no cumprimento de sua função, o Estado, ao planejar suas ações, deve estabelecer critérios voltados à busca de soluções às diversas demandas sociais. Para uma prestação eficiente, eficaz e efetiva de serviços públicos, se faz necessária a adoção de ferramentas de gestão e controle organizacional que otimizem a aplicação dos recursos públicos em prol da sociedade (Ter Bogt, 2008).

Traduz-se em uma das funções precípuas do Estado, a adequada destinação dos recursos públicos, em prol do bem-estar social (Lapsley; Wright, 2004; Lovato, Oliveira, Guimarães e Catapan, 2016). Além do que, a sociedade anseia pela adequada prestação de serviços públicos visando atender às suas demandas, o que depende da transparência na gestão e no uso eficiente dos recursos públicos (Motta, 2013).

Além do que, informações acerca de custos acompanhadas dos benefícios das políticas públicas deveriam ser a base para a elaboração da proposta orçamentária, visto que o orçamento é o instrumento que permite a execução das despesas, para a adequada prestação dos serviços públicos planejados. Porquanto, o conhecimento dos custos tem reflexos em todo o ciclo da gestão e, como proposto por Mättö e Sippola (2016), deveria permear estar presente na gestão do Estado.

Da literatura de Oliveira, Silva e Silva (2016), infere-se que apesar de ter sido considerado legalmente necessário desde o ano de 1964 (por conta da Lei n.º 4.320), só a partir do final da década de 1990, a discussão sobre sistema de informação de custos no setor público brasileiro passou a ser debatida em âmbito acadêmico e profissional.

Visando a eficiência na gestão pública em âmbito nacional, a Lei Federal 4.320/64, já sugeriu em seus art. 85 e 99, aos serviços de contabilidade, além das funções a ela inerentes, a possibilidade da determinação dos custos dos serviços industriais. Na sequência o Decreto-Lei 200/67, em seu art. 79 estabeleceu que a contabilidade deveria apurar os custos dos serviços de modo a evidenciar os resultados da gestão.

A adoção, a partir da edição da Constituição Federal de 1988, dos processos de planejamento e orçamento (Plano Plurianual, art. 165, Lei de Diretrizes Orçamentárias, art. 166 e Lei Orçamentária Anual, art. 167), conferindo ao orçamento público, o status de principal ferramenta gerencial à disposição da Administração Pública brasileira, tem se prestado basicamente para a implementação de ações de controle, não se prestando a medir ou a garantir os níveis de eficiência desejados pela sociedade. Com vistas ao saneamento destas deficiências foi editada

Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) – Lei Complementar nº 101/2000, que estabelece a necessidade de monitoramento e de responsabilização dos gestores pelos atos por eles praticados.

Calcada na responsabilização dos gestores públicos pelos atos que praticarem, a LRF estabelece uma série de instrumentos, cuja aplicação pode contribuir para o avanço econômico e social, mediante execução dos programas de governo. Estabelece também, a obrigatoriedade de fomento à participação popular na gestão pública, e à transparência, o que dá, aos cidadãos, condições de apresentar proposições, bem como avaliar a eficiência e a eficácia da gestão pública (Lovato, Oliveira, Guimarães e Catapan, 2016; Modell, 2009). Outra importante ferramenta estabelecidas pela LRF foi a obrigatoriedade de implementação de sistemas de gerenciamento de custos (Lei Complementar Federal nº 101 de 2000; Franco, Nascimento, Espejo & Voes, 2013), até então incipiente na administração pública brasileira.

2.4 NBC TSP 34

Em 18 de novembro de 2021, o Plenário do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) aprovou a NBC TSP 34, que revoga a NBC T 16.11, e impõe aos entes públicos em âmbito nacional, a partir de 1º de janeiro de 2024, a obrigatoriedade da implementação de sistemas de controle de custos.

Dez anos se passaram desde a edição à revogação da NBC T 16.11, período que testemunhou grandes mudanças na Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP) no Brasil, que contaram com a participação de agentes como o Grupo Assessor (GA NBC TSP), do CFC, e da Secretaria do Tesouro Nacional (STN), atualmente vinculada ao Ministério da Economia.

Da leitura de Lima e Lima (2019), apesar de ter sido iniciada oficialmente no Brasil em 2008, a reforma da Contabilidade Pública em direção às IPSAS ainda se encontra em estágio incipiente. Considerando que existem prazos até o exercício financeiro de 2025 para que Municípios adotem procedimentos conformes às IPSAS, ainda não é possível afirmar o nível de convergência no país.

De acordo com Morais, Vicente e Platt Neto (2012), a NBC T 16.11 “padronizou os conceitos, os objetos, os objetivos e as regras básicas para mensuração e evidenciação de custos no setor público brasileiro”. Souza e Neivas (2022), membro do GA NBC TSP, elucida que essa norma exibe natureza mais conceitual, enquanto os agentes demandam orientação mais técnica para implantação de custos. Além de suprir essa lacuna, a NBC TSP 34 objetivou aumentar a sensibilização (enforcement) para a implantação de custos no setor público.

Em termos de objetivos a Norma visa estabelecer padrões e diretrizes a serem observados na implementação do sistema de custos. Trata-se de um instrumento de governança pública que estabelece critérios para geração de informações sobre custos, bem como, reforça a importância do papel do gestor na adoção efetiva de modelos de gerenciamento de custos. Destinada às entidades do setor público, a Norma de ser aplicada de acordo com o alcance definido na NBC TSP Estrutura Conceitual.

O respaldo da alta administração é imprescindível para o sucesso da implementação de um modelo de gerenciamento de custos que propicie a utilização da informação gerada como ferramenta de auxílio aos processos de planejamento, tomada de decisão, monitoramento, avaliação de desempenho, transparência, prestação de contas e responsabilização, vez que a Norma trata principalmente do uso da informação de custos para fins gerenciais.

O sistema de custos possui diversos objetivos, incluindo: (a) mensuração e evidenciação dos custos dos bens e serviços postos à disposição da sociedade, bem como dos demais objetos de custos; (b) apoio a avaliação de desempenho, permitindo a comparação entre os custos da entidade com os de outras, sejam elas públicas ou privadas, estimulando sua otimização; (c) subsídio à tomada de decisão em processos, tais como comprar ou alugar, produzir internamente ou terceirizar determinado bem ou serviço, introduzir novos produtos e serviços, descontinuar antigos, estabelecer tarifas; (d) apoio às funções de planejamento e orçamento, fornecendo informações que permitam projeções e definições de tarifas e preços compatíveis com a realidade com base em custos projetados e incorridos; (e) subsídio a ações de planejamento, monitoramento de custos e melhoria da qualidade do gasto; (f) produção de informações que atendam aos diversos níveis gerenciais da entidade; (g) subsídio a estudos com vistas na promoção e busca pela eficiência nos órgãos e entidades do setor público; (h) direcionamento de políticas de contingenciamento do gasto público com o objetivo de minimizar seus impactos nas ações governamentais; e (i) apoio ao monitoramento do planejamento estratégico.

A Norma deve ser obrigatoriamente aplicada pelas entidades do setor público a partir de 1º de janeiro de 2024, a menos que, seja editado algum ato normativo em âmbito nacional que estabeleça prazos diferentes, casos em que estes devem prevalecerem.

2.5 Teoria da contingência aplicada à Administração Pública

Os pesquisadores Woodward (1958), Burns & Stalker (1960) e Lawrence & Lorsch (1967) foram os propulsores da teoria da contingência na metade do século passado. Esses auto-

res realizaram estudos demonstrando que a performance econômica das empresas era altamente afetada pela sua estrutura organizacional, pela tecnologia e pelo ambiente externo (Fagundes, Petri, Lavarda, Rodrigues, Lavarda, & Soller, 2011).

A aplicação da Teoria da Contingência à Administração Pública surge a partir das incertezas provocadas pelo ambiente externo.

A teoria da contingência preconiza que não há nada de absoluto acerca das organizações ou da teoria administrativa; tudo depende, tudo é relativo. A abordagem contingencial explica que há uma relação funcional entre as condições do ambiente e as técnicas administrativas apropriadas para o alcance dos objetivos organizacionais. As variáveis ambientais são as variáveis independentes, ao passo que as técnicas administrativas são as variáveis dependentes, dentro de uma relação funcional (Ferreira, 2002).

O cerne dos estudos de Joan Woodward funda-se na inexistência de uma única forma adequada de se compor uma estrutura organizacional, vez que existem sempre várias alternativas e a opção pela melhor depende de cada caso concreto. A conclusão é que para uma organização obter bom desempenho, sua estrutura organizacional deve ser projetada de modo a se ajustar às demandas situacionais que derivam da tecnologia que está sendo usada, da sua posição mercadológica, da sua diversidade de produtos ou serviços, da velocidade das mudanças, e do seu tamanho (Lacombe & Heilborn, 2006).

Tom Burns (1961), apresentou dois tipos de estruturas organizacionais:

Sistema mecânico – é aquele no qual as estruturas funcionais especializadas têm uma classificação rígida, assim como poder, obrigações, e diversas responsabilidades. A hierarquia de comando é bem definida, sustentando um fluxo de comunicação que transmite ordens de cima para baixo e informações de baixo para cima.

Sistema Orgânico – apresenta maior flexibilidade, sendo que a atribuição de poder e distribuição de obrigações e responsabilidades são mais adaptáveis. A comunicação tende a ser um fluxo de mão dupla, transmitindo consultas de cima para baixo de baixo para cima.

Como as organizações estão sujeitas às mudanças ambientais, devem estar preparadas para adaptarem-se a elas. A adoção, pela organização, de sistema mecânico pode ser adequada a situações ambientais estáveis; ao passo que a adoção de um sistema orgânico se mostra mais flexível às mudanças ambientais. As organizações costumam adotar sistemas que se situam em algum ponto da escala formada pelos sistemas mecânico e orgânico (Ferreira, 2002).

2.6 Estudos anteriores

Nesta seção apresentamos, de forma suscinta, alguns estudos relacionados à temática, realizados em municípios e outras esferas da Administração Pública brasileira. Através dessa breve revisão de literatura, é possível identificar diversos estudos acerca da gestão de custos aplicados à Administração Pública, dentre os quais os a seguir relacionados.

Ao investigar o nível de compreensão e adoção pelos 67 principais Municípios do Estado do Paraná em termos de importância, viabilidade e utilidade do sistema de controle de custos, Franco, Nascimento, Espejo & Voes (2013) encontraram, como principais resultados, o desconhecimento acerca da importância, viabilidade e utilidade, além de limitações quanto à viabilidade orçamentária e financeira para sua adoção nos Municípios. Quanto aos achados positivos, verificaram que a maioria dos respondentes reporta a existência de profissionais com conhecimento acerca das normativas de custos voltadas ao setor público, bem como, de sistemas operacionais preparados para implantação de subsistemas de custos, evidenciando que a dificuldade na implantação reside na integração dessas ferramentas. Além do que, para 79,10% dos respondentes a implantação do sistema de controle de custos atenderia às necessidades operacionais do ente, o que demonstra consciência quanto à sua importância (Franco, Nascimento, Espejo & Voes, 2013).

Considerando o advento das NBCASPs, Araújo, Carneiro & Santana (2016) avaliaram o nível de compreensão acerca da implantação do sistema de custos na Administração Pública dos Municípios do Estado de Rondônia, através de uma pesquisa do tipo *survey*, com aplicação de um questionário aos contadores, controladores e gestores públicos. Sendo possível observar que até o final do exercício financeiro de 2014 não seriam implantados sistemas de controle de custos naqueles Municípios, vez que os respondentes não estavam preocupados com a questão. No que se refere à ausência de preocupação dos respondentes, verificou-se a discordância e a indecisão destes quanto à existência de um cronograma de implantação e de disponibilidade orçamentária e financeira para que um SIC fosse implantado no exercício respectivo. Estudo diverso, que mede os benefícios e possíveis contingências na implantação de um SIC no Rio Grande do Sul, também baseando-se nos requisitos estabelecidos nas NBCASPs, Lorenzato, Behr & Goularte (2016) constataram que o SIC é um eficiente instrumento, capaz de proporcionar benefícios como o aprimoramento da gestão, a estruturação das unidades administrativas, além da melhoria da qualidade e da transparência dos gastos públicos. Neste estudo foram entrevistados dois profissionais que atuam diretamente com o SIC na Secretaria da Fazenda Es-

tadual. Porém, apesar dos prováveis benefícios, a implantação de um SIC encontra problemas como a carência de servidores capacitados.

O estudo de Drehmer, Raupp e Tezza (2016) objetivou detectar a percepção dos contadores de Municípios catarinenses acerca das dificuldades e possíveis contribuições resultantes da implementação, em prefeituras, de Sistemas de Informação de Custos do Setor Público (SICSP). Como resultados, os autores descrevem que mesmo havendo evidências de que há uma predisposição dos contadores em buscar aperfeiçoamento na área de custos, a implantação do SICSP ainda não é uma realidade nos Municípios pesquisados. Os achados do estudo dão conta que a principal limitação à implantação do sistema foi a carência de equipe técnica, além da necessidade de criação de fatores de comparação e de padrões para a elaboração do Plano Pluriannual (PPA), Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e Lei Orçamentária Anual (LOA).

Acerca dos desafios para a implantação de um SIC no Tribunal Regional do Trabalho no Rio Grande do Sul (TRT4), Colussi e Souza (2018) entrevistaram os gestores do órgão, e analisaram documentos referentes ao sistema de custos único para a Justiça do Trabalho. Os resultados da pesquisa concluíram que entre os principais desafios para a implantação, se estão a falta de conscientização da administração, às deficiências orçamentárias, à resistência a mudanças, à ausência de sistemas específicos, à falta de conhecimento sobre o sistema e à falta de divulgação por parte da administração.

Soares, Rosa & Zonatto (2020) investigaram os impactos da utilização do sistema de custos na qualidade da gestão pública com base na percepção de gestores municipais de Santa Maria (RS). Foram realizadas entrevistas com doze gestores, a partir destas, os autores concluíram que o uso do sistema de custos na administração municipal depende da disposição dos gestores, ressaltando que os atributos da informação de custos relativos à utilidade e finalidade são percebidos como meios de crias a cultura da decisão com base nas informações obtidas.

Dos estudos mencionados, os realizados por Lorenzato, Behr & Goularte (2016) e Soares e Parcianello (2018) são os mais aderentes ao que ora se apresenta. Cujos estudos visaram analisar como os Municípios da região central do Rio Grande do Sul estavam se preparando para a implantação de sistema de custos em observância à NBC T 16.11, bem como os benefícios e contingências dela decorrentes. Nesse aspecto, o presente estudo busca compreender os desafios e limitações enfrentados pelos gestores públicos municipais na implantação de um sistema de custos, considerando que conforme Alves e Nascimento (2007), sua implantação poderá proporcionar impacto no levantamento, monitoramento e análise de indicadores econômicos e sociais destes entes.

De todo o exposto supra, o presente estudo pode ampliar o campo de estudo acerca da implementação de sistemas de custos pela Administração Pública, ao apresentar para o meio científico as experiências até então realizadas. Cumpre destacar que a maioria dos estudos identificados na revisão de literatura foram realizados em Estados e Municípios do Sudeste (Franco, Nascimento, Espejo & Voese, 2013; Lorenzato, Behr & Goularte, 2016; Soares, Rosa & Zonatto, 2020) e que não foram identificados trabalhos aplicados em prefeituras que investigaram as limitações e desafios para implantação de um sistema de controle de custos, a partir da percepção dos gestores e técnicos que participaram de um projeto-piloto, fatores que atestam o diferencial desta pesquisa.

3. METODOLOGIA

A metodologia é o curso para o atingimento dos objetivos e consolidação de um projeto de pesquisa. Considerando a forma de abordagem do problema, a presente pesquisa é classificada como qualitativa, visto que, na concepção de Richardson (2012), “[...] busca por uma compreensão detalhada dos significados e características situacionais dos fenômenos”.

O presente estudo caracteriza-se como uma pesquisa de natureza básica e raciocínio dedutivo, vez que busca compreender as relações contingenciais enfrentadas durante o processo de implantação de um sistema de gestão e controle de custos, para atender as obrigações normativas. Se pretende, a partir da análise, descrever quais são as percepções dos contadores e controladores internos públicos acerca dos procedimentos de implantação do sistema de custos, nos termos do que preceitua a NBC TSP 34. Para os devidos fins, fora utilizado o método de coleta e análise de dados mediante a realização de entrevistas que serão objeto de análise de narrativa.

Para coletar os dados da pesquisa utilizou-se um roteiro semiestruturado adaptando do instrumento do estudo de Nottar (2022), que dispõe de um levantamento sobre o perfil dos participantes, compreensão do processo de implantação do sistema de custos, sua relevância e controle e fatores contingências que impactaram neste processo.

Tabela 1: Roteiro de entrevista

Blocos	Perguntas
Perfil dos Entrevistados	1) Qual é a sua idade? 2) Qual é o seu gênero? 3) Formação acadêmica? 4) Cargo Atual? 5) Tempo de atuação no Cargo? 6) Função atualmente exercida e tempo na função? 7) Funções exercidas anteriormente? 8) Como você avalia o seu conhecimento sobre gestão e controle de custos na Administração Pública? (Manual de Informações de Custos, Portal de Custos do Governo Federal, NBC T 16.11 – Sistema de Informação de Custos do Setor Público, Minuta da NBC TSP 3 Custos no Setor Público).
Compreensão do processo de implantação do sistema de controle de custo e a importância do controle do custo na atividade pública	9) O Município possui algum sistema de mensuração de custos? Se sim, em que estágio se encontra a implantação? 10) Fale sobre sua percepção quanto a necessidade/utilidade da mensuração de custos na Administração Pública. Você acha que isso pode contribuir para melhorar a aplicação dos recursos de forma mais efetiva e eficiente? Ou até mesmo para reduzir desperdícios? 11) Na sua percepção, um sistema de gestão e controle de custos confiável pode trazer benefícios para o planejamento e gestão dos recursos públicos? Por quê? 12) Você entende que a apuração, pelo ente, dos custos inerentes aos serviços por ele prestados, e a sua disponibilização para a sociedade resultam em maior transparéncia à Administração Pública?
Fatores Contingenciais	Ambiente
	13) Discorra acerca dos custos na Administração Pública. Essa ideia de conhecer e mensurar os custos das atividades do ente, na sua percepção, surgiu a partir de qual necessidade principal? 14) Na sua percepção, a implementação de sistemas de gestão e controle de custos é impulsionada pela sociedade em geral? Pela exigência de mais transparéncia dos entes públicos? 15) E quanto à legislação e aos órgãos fiscalizadores? Na sua opinião, esses fatores impulsionam a implantação de um sistema de gestão e controle de custos no Município? 16) E as mudanças políticas, seja por processos eleitorais ou mudanças de gestão, interferem na implantação?
	17) Como está estruturado organizacionalmente o Município? Por departamentos? Setores? É uma estrutura flexível ou inflexível? 18) Na sua percepção, essa estrutura dificulta a implantação de sistemas de gestão e controle de custos? Por quê? 19) Como é a rotatividade de servidores nos departamentos/setores? Há muita rotatividade de pessoal? 20) Em caso positivo, você percebe que esse poderia ser um fator que dificulta a implantação de novos sistemas, como é o caso da gestão e controle de custos, no Município? 21) Na sua opinião, há pessoal suficiente e qualificado para realizar esta atividade? Seria necessário um departamento específico para se ocupar dos custos? 22) Quando da implantação de uma nova prática organizacional pelo Município, como é o processo de implantação? E elaborado algum tipo de manual/instrução normativa? Isso poderia contribuir para a implementação de um sistema de custos?
	23) A forma como são definidos os programas de governo nas peças orçamentárias, quando da elaboração do PPA, LDO, LOA, tem impactos na implantação de um sistema de gestão e controle de custos no Município? 24) Na sua percepção, a informação acerca dos custos contribui para o atingimento das metas e objetivos orçamentários do ente, definidos nas peças orçamentárias?

		<p>25) A implementação de um sistema de gestão e controle de custos é influenciada pela necessidade de aperfeiçoamento dos processos gerenciais? Os gestores utilizam as informações contábeis para a tomada de decisões?</p> <p>26) Os objetivos estratégicos de outros Municípios podem influenciar ou servir de modelo para a implementação, pelo ente, de sistemas de gestão e controle de custos?</p>
	Tecnologia	<p>27) Para o sucesso da implantação de um sistema de gestão e controle de custos, seria necessária a capacitação do pessoal? Na sua percepção, os gestores ou agentes envolvidos possuem conhecimento técnico suficiente para tomar decisões com base nessas informações?</p> <p>28) O pessoal, equipamentos e sistemas disponíveis no Município atualmente, como o SIAFIC, são úteis e suficientes para a implantação de um sistema de gestão e controle de custos? Por quê?</p>
	Cultura	<p>29) Você percebe resistência dos servidores quanto à implantação de um novo sistema? Na sua opinião, isso dificulta a implantação do sistema de gestão e controle de custos?</p> <p>30) Na sua opinião, a contabilidade pública se limita a gerar apenas registros contábeis e não para gerar informações gerenciais, que possam contribuir para a melhoria dos gastos públicos?</p> <p>31) Para finalizar, na sua opinião, qual(is) é(são) a(s) maior(es) barreira(s) ou dificuldade(s) para a implementação de um sistema de controle custos pela Administração Pública?</p>

Fonte: Adaptado de “Contabilidade De Custos No Setor Público: Fatores Contingenciais Que Afetam Sua Implantação Nas Universidades Federais Brasileiras”, de D. I. S. Nottar, 2022, Dissertação de Mestrado

As entrevistas serão realizadas de forma remotas, gravadas e transcritas para realização das respectivas análises. No que tange ao processo de análise optou-se pela análise da narrativa. A análise narrativa, apesar do termo narrativa, trata-se de um método qualitativo que surgiu na psicologia (Conde & Souto, 2023). É observável que este método de análise ainda não é uma constante nos procedimentos de avaliação de resultados. Para o presente o estudo fora utilizado o sistema desenvolvido por Conde e Souto (2023), que é constituído por dez etapas, conforme consta da figura 1.

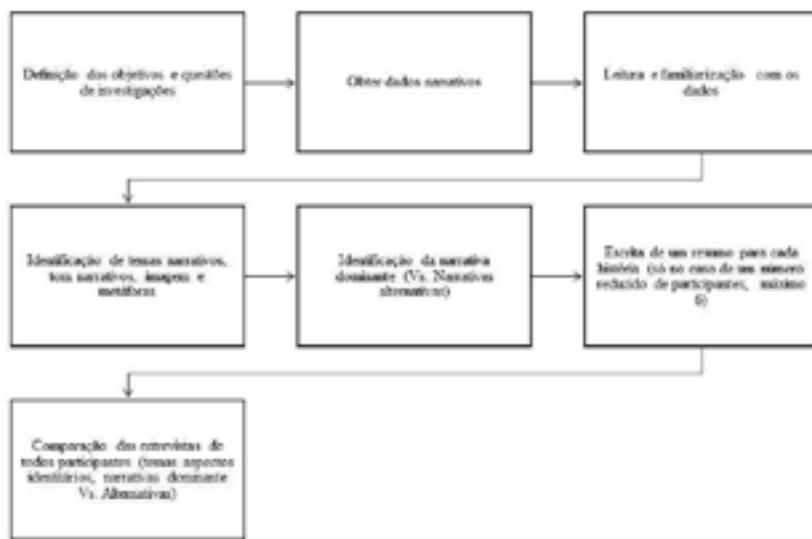


Figura1. Etapas do processo da análise narrativa

Fonte: Adaptado de “Análise narrativa e investigação qualitativa em Psicologia: porquê e como fazer”. R. Conde e T. Souto, 2023, Revista Psicologia, Diversidade e Saúde, **p.6**. <http://dx.doi.org/10.17267/2317-3394rpds.2023.e4589>

A etapa da definição dos objetivos consiste em limitar o tema da pesquisa, e o que se busca no presente estudo é compreender como os fatores contingenciais impactaram no processo de implantação do sistema de custo nos Municípios, a obtenção de dados narrativos dar-se-á mediante a aplicação de entrevistas a serem realizadas com os contadores e controladores públicos atuantes na esfera municipal. As entrevistas foram gravadas e posteriormente transcritas.

As transcrições foram minuciosamente examinadas com o objetivo de familiarizar os autores aos dados. Durante o processo de identificação dos temas narrativos, foram revisadas exaustivamente as transcrições visando encontrar os padrões entre as respostas dos entrevistados, identificados os tons narrativos e imagens/metáforas. Segundo Conde e Souto (2023), tons narrativos vão além da análise do que foi dito, mas visam enxergar a narrativa da forma como foi contada. “Por exemplo, podemos ter relatos de experiências negativas, mas que terminam com um desfecho ou com uma perspectiva positiva, assumindo um tom otimista” (Conde & Souto, 2023).

Já a imagem/metáfora se traduz em sinais que o entrevistado utiliza para esclarecer a sua narrativa (Conde & Souto, 2023). “Por exemplo, alguém pode usar a imagem da crucificação, para expressar que a vida implica sacrifícios em prol dos outros - e estas metáforas podem revelar algo do seu contexto mais próximo (uma mãe que suportou maus-tratos em prol dos filhos) ou do contexto cultural mais alargado (cultura judaico-cristã)” (Conde & Souto, 2023). A

identificação da narrativa dominante versus narrativa alternativa é a etapa que mais exige poder analítico dos pesquisadores, onde serão unificadas todas as etapas anteriores, sendo possível que ocorra a identificação de narrativas alternativas ou seja aquelas que são as menos dominantes na fala (Conde e & Souto, 2023).

A condução da escrita do resumos da entrevista é viável quando se apresenta poucos entrevistados, no máximo seis participantes, acima dessa quantidade torna-se muito extensa, sendo necessário que nos objetivos que se pretende seja realizada uma análise individualizada, justificando assim o número reduzido de participantes (Conde & Souto, 2023). Para finalizar e buscar uma comparação entre todas as narrativas, as são divididas em três diferentes níveis;

- a) comum entre os temas;
- b) procurar analisar se há uma narrativa comum entre os participantes, e
- c) verificar se há narrativas alternativa.

4. DESCRIÇÃO E ANÁLISE DE DADOS

Neste tópico são apresentadas a análise das narrativas dos Entrevistados, para discussão do tema da pesquisa, sendo que as entrevistas foram realizadas de maneira separadas com os quatro participantes da pesquisa. Nestes primeiros momentos haverá apresentação de cada Entrevistado além de ser analisada a trajetória de cada. Conforme tabela 1

Tabela 1: Apresentação e trajetória dos Entrevistados

Entrevistados	Narrativa
E1	"Tenho 47 anos, sou formada em contabilidade com especialização em políticas públicas e gestão governamental nos municípios pela Unioeste atuo há 16 anos como contador municipal antes de atuar como contadora eu tinha um cargo técnico nos recursos humanos totalizado 23 anos de atuação na atividade pública"
E2	"Sou do gênero masculino tenho 43 anos atuo como contador municipal, sou formado em contabilidade possuo duas especializações, sou contador desde 2006 atuando já há 16 anos nessa atividade, antes de exercer a função de contador trabalhei com tesouraria na parte de compras"
E3	"Sou do gênero feminino estou com 51 anos, tenho pós-graduação em gestão pública e sou formada em ciências contábeis, atualmente ocupo cargo de controladora do município, mas atuei também como secretária de finanças por oito anos e durante um ano e meio trabalhei na secretaria da saúde como controladora e sendo convidada a assumir o controle interno no ano passado"
E4	"Tenho 56 anos tenho pós-graduação em gestão pública sou auditora de controle interno, mas, porém, atualmente estou atuando como coordenadora de controle interno (Cargo Comissionado), estou 15 anos como auditora e 6 como coordenadora"

Conforme consta na tabela 75% dos Entrevistados são do sexo feminino. O tempo médio de atuação na atividade pública é de 19,75 anos, demonstrando a experiência dos profissionais, outro ponto que cabe se destacar está relacionado à formação e busca a pelo aperfeiçoamento em suas formações, onde 100% dos profissionais são graduados em ciências contábeis e possui pós-graduação em áreas que envolvem a gestão pública. Após conhecer um pouco o perfil dos Entrevistados se buscou compreender como cada profissional avalia o seu conhecimento sobre o Sistema de Controle de Custo (SCC), conforme figura1.

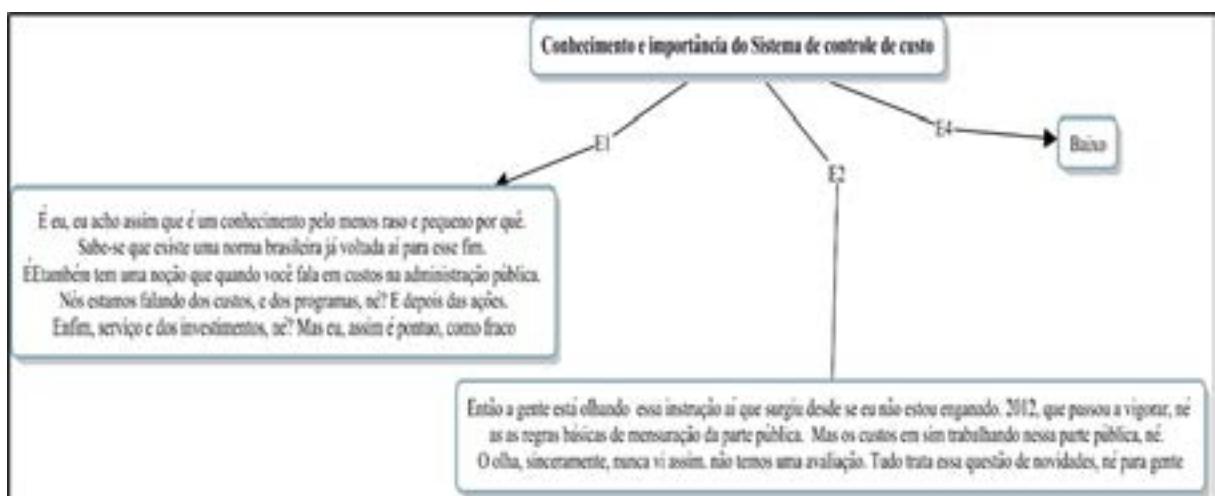


Figura 1. Análise do conhecimento e importância do SCC

A questão buscou compreender o grau de conhecimento sobre a gestão de custo em suas atividades no setor públicos [Entrevistado 3] não respondeu à questão, [Entrevistados 1, 2 e 4] classificaram como baixo o conhecimento, mas, [Entrevistado 4] não apresentou complementação em sua resposta, enquanto os [Entrevistados 1 e 2] demonstraram conhecer a existência da norma contábil sobre custos, mas há compreensão do funcionamento prático do sistema de gestão de custos.

Um apontamento levantado pelo [Entrevistado 2], a falta de ensino de custo no setor público durante a graduação. “Como a gente trabalha nessa parte da contabilidade (contabilidade pública), fez uma faculdade lá atrás, né, a gente sempre teve uma parte voltadas aos custos, infelizmente não na área pública, mas diversas áreas aí privadas [Entrevistado 2].

Após compreender se há no ente, o SCC implantado, buscou-se compreender como está o grau de implantação conforme disposto na figura 2. O SCC não se encontra implantado nos municípios dos Entrevistados, [Entrevistado 1] informa que ainda não previsão de sua elaboração e consequente implantação e utilização, já [Entrevistado 2] afirma que o sistema utilizado

pelo governo municipal contém o modulo de custo, porém não é utilizado.

Nas questões subsequentes buscou-se compreender se a mensuração dos custos irá contribuir para melhorar a utilização dos recursos ou na redução dos desperdícios, além de que, ao gerir os custos essa prática traria benefícios para o planejamento e aplicação dos recursos, e traria maior transparência para sociedade em relação às políticas públicas. [Entrevistado 1] irá contribuir para as duas situações, pois é a através da aplicação de recurso que a população visualiza do trabalho da administração pública, mas, o gestor precisar compreender que há outros custos envolvidos na administração “mas cabe salientar que não é errado essa visão da população né, mas, cabe o prefeito compreender sua responsabilidade”, [Entrevistado 2] a mensuração dos custos beneficia as duas contribuições, mas infelizmente essa prática não é utilizada em âmbito municipal. Já [Entrevistado 3] acredita muito nas contribuições, já que há um descontrole principalmente no setor de licitação, já que não há participação deles no processo de planejamento e para finalizar [Entrevistado 4] acredita em ambas as contribuições, sem complementação de raciocínio.

Quanto o benefício do SCC, [Entrevistado 1] acredita que haverá, pois somente há projeção no plano plurianual, mas não é possível fazer o acompanhamento pois o mesmo sofre modificações no decorrer dos 4 anos de sua execução. Para o [Entrevistado 2] será possível visualizar tanto o gasto quanto retorno de um investimento. Sendo possível medir a eficiência da atividade pública [Entrevistado 3]. E na visão do [Entrevistado 4] haverá um melhor controle do planejamento e como consequência um melhor resultado devido ao volume maior de informações para tomada de decisão.

E se haverá uma melhoria no processo da transparência, todos os entrevistados acreditam que sim. Pois será possível visualizar onde está sendo gasto e quanto custa [entrevistado 1]. Muitas das vezes os portais da transparência não exercem direito sua função “Eu vi que muitos municípios estão muito abaixo desse portal e, por enquanto, os portais transparência estão assim antigos, mais focados nos balanços, balancetes, funcionário de áreas. Mas a questão assim, de você pegar, por exemplo, assim é, o custo, por exemplo, de uma mercadoria. Você pega uma licitação, ver se realmente aquele valor é o que está custando agora” [entrevistado 2]. Através do SCC será possível analisar a eficiência [entrevistado 3].

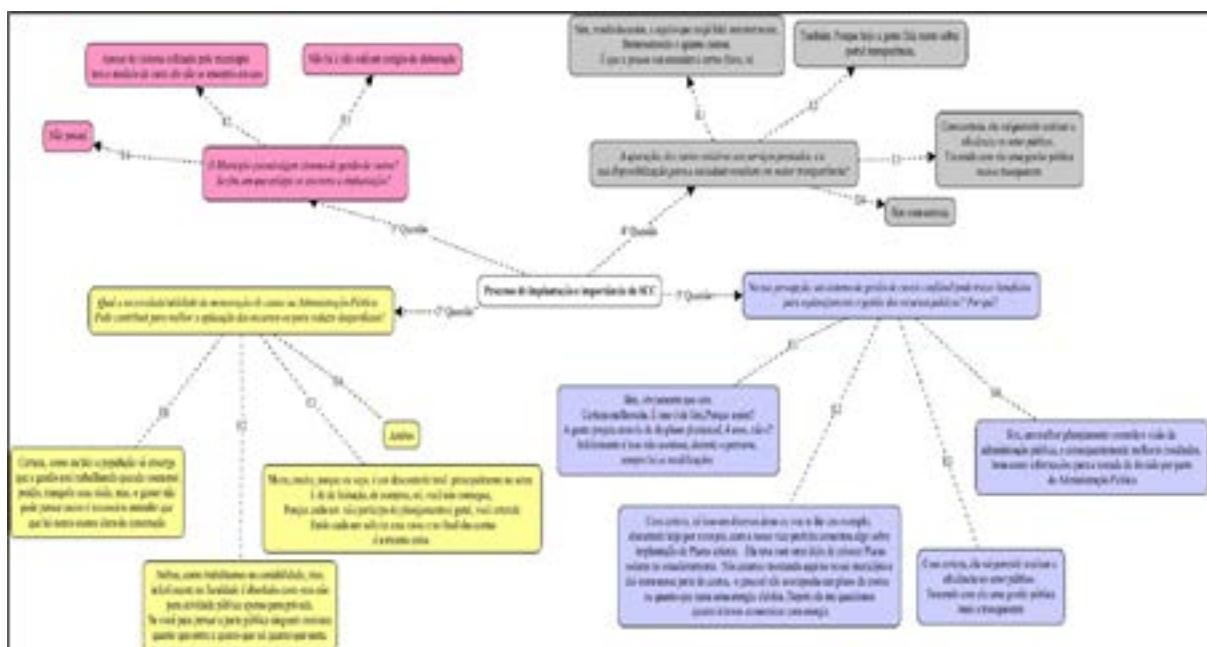


Figura 2. Processo de implantação SCC e sua importância

Com objetivo de identificar a percepções dos contadores entrevistados quantos os fatores contingenciais que influenciam a implementação do SCC. Apresentaremos os resultados em torno dos fatores ambientais. O ambiente é fator primordial nas pesquisas de fatores contingenciais nas organizações (Chenhall, 2003). Tem como como objetivos analisar aspectos físicos e sociais que impactam nas organizações (Rovaris, 2008). Sendo composta por 4 questões conforme apresentado na tabela 2, que visa compreender como os subfatores influenciam, sendo eles Legislação, Sociedade e Mudança de Gestão.

Tabela 2: Questões do fator ambiente

Subfator	Questão
Percepção geral	Essa ideia de conhecer e mensurar os custos, surgiu a partir de qual necessidade principal?
Sociedade	A implementação de sistemas de gestão de custos é impulsionada pela sociedade em geral? Ou pela exigência de mais transparéncia?
Legislação	Fatores como a legislação e aos órgãos fiscalizadores impulsionam a implementação de um sistema de gestão de custos
Mudança de Gestão	Mudanças políticas, (seja por processos eleitorais ou mudanças de gestão), interferem na implementação?

Fonte: de “Contabilidade de custos no setor público: fatores contingenciais que afetam sua implementação nas universidades federais brasileiras”, de D. I. S. Nottar, 2022.

Segundo o [entrevistado 1] conhecer o seu custo irá melhorar a gestão de facilitar a utilização de ferramentas orçamentárias, sendo que a implantação sim, será cobrada por parte da sociedade pois assim será possível analisar para onde está indo os recursos arrecadados, contudo, será necessário que órgãos externos de fiscalização cobrem a sua implantação para que isso ocorra, visto que já há normativa. Outro ponto posto a discussão pelo [entrevistado 1] está relacionado a mudança de administração, visto que, sim este fato pode influenciar na implantação ou não do SCC, devido ao tempo empenhado neste processo a nova administração pode tratar ela como não prioritário naquele momento e paralisar as atividades.

Essa ideia de conhecer e mensurar os custos, surgiu a partir de qual necessidade principal? E A implementação de sistemas de gestão de custos é impulsionada pela sociedade em geral? Ou pela exigência de mais transparência?

“Eu acho que nós já respondemos até a necessidade principal é esse mesmo? Essa é essa questão de saber quanto você vai arrecadar? E de quanto realmente você vai precisar para desenvolver certos serviços e certos investimentos. Eu acho que é bem mais fácil, falando assim na visão técnica para elaboração, de peças orçamentárias, não é? Eu Acredito que facilitaria e até para o uso correto e alocação correta dos recursos.” [Entrevistado 1]

Fatores como a legislação e aos órgãos fiscalizadores impulsionam a implantação de um sistema de gestão de custos?

“Então é aquilo que eu falei, eu só sei, que vai acontecer. A partir do momento que órgãos externos começaram a exigir, antes disso não, porque é assim que funciona administração.” [Entrevistado 1]

Mudanças políticas, (seja por processos eleitorais ou mudanças de gestão), interferem na implantação?

“Pode, sim. Conforme falamos anteriormente, a não ser que seja uma exigência que venha do controle externo e que eles peçam para a gente, digamos, seguir um cronograma. É, aí não, não tem como.

Mas se se, por exemplo, uma gestão.

É porque isso essa implantação, não é um processo rápido, né. Ela vai ter que ter um planejamento, ela vai ter que ter. É, veja se partir de uma administração, é bem provável que se a outra aparecer, não queira dar sequência, né.” [Entrevistado 1]

O [entrevistado 2] explica que a necessidade de conhecer o custo, surgiu da necessidade de se melhorar o processo de gestão, já que a norma já está em vigor há pelos 11 anos contando da sua primeira edição. É uma exigência tanto para melhoria da transparência quanto um anseio da sociedade, visto a necessidade de controlar o custo e apresentar este custo a sociedade para que ela possa fiscalizar a gestão, mas, se não houver uma cobrança a partir de órgão de controle externo e fiscalizadores talvez essa implantação, irá demorar para se tornar realidade, se torna necessário mais profissionais especializados surgindo a necessidade de aumento do quadro funcional. Outro ponto debatido pelo [entrevistado 2] é que mudança política tem o mesmo peso no processo de implantação, aos dos órgãos de controle internos, e que, infelizmente todo processo orçamentário desenvolvido a partir do plano de governo não contempla aspectos gerenciais.

Essa ideia de conhecer e mensurar os custos, surgiu a partir de qual necessidade principal?

“A necessidade de olhar para o custo, para falar bem a verdade, foi desde 2012 que foi essa norma implantada. E aí, veja, estamos em 2023, já se passaram 11 anos, né. E ainda não teve aquele feedback que a gente tem a necessidade de criar. A minha experiência, veja esse ano o tribunal de contas pegou muito no pé do sistema tributário. tiveram para fazer ajustes. A conversa dos bastidores, é que o patrimônio para o ano que vem, virá forte a cobrança para que nós façamos .

Porque na verdade, ela não é explorada por quase nenhum profissional. Infelizmente eu não vejo. Eu não vejo um profissional a não ser um professor que se atualiza numa área de custos.”

E A implementação de sistemas de gestão de custos é impulsionada pela sociedade em geral? Ou pela exigência de mais transparência?

Olha, eu acho que deveria ser as duas opções, transparência e também para a comunidade, porque há

um tempo atrás a gente não ouvia falar em estoque. Vamos supor que se você tem um, você tem um departamento de custos e fala para o prefeito. Que vai ter um aumento de um determinado produto mês que vem. Estou falando, vai aumentar óleo de soja, por exemplo. Quem que vai ver isso aí? Se tiver um departamento que cuida dessa parte e passar alguma informação pro prefeito, uma orientação, que poderia valer a pena, vale a pena estocar, de que não, extrapole o vencimento do produto. E poder trabalhar em cima disso e de repente fazer uma boa administração.

Fatores como a legislação e aos órgãos fiscalizadores impulsionam a implantação de um sistema de gestão de custos?

O CRC pelo que eu tô vendo lentamente, tá começando agora, a encaminhar e-mails, para conversar com os contadores públicos sobre os balanços e sobre os livros caixas.

Eu acho, assim que as prefeituras vão ter que começar a se coçar, a contratar profissionais na área. Por exemplo, assim eu acabei de citar pra você, o patrimônio a partir do ano que vem, contadores precisam fazer depreciação.

Mudanças políticas, (seja por processos eleitorais ou mudanças de gestão), interferem na implantação?

Interfere, interfere bastante a implantação.

Durante todos esses anos aqui, se você for pegar planos de governo, né. De qualquer prefeito, hoje em dia, nada dele está voltando a área gerencial de custos.

A necessidade de se mensurar os custos está atrelado a necessidade melhoria da gestão para o [Entrevistado3]. Consequentemente haverá uma melhor transparência em torno dos atos do realizado pelo administrador, que ajudará a sociedade a fiscalizar o cumprimento do seu plano de governo. Quanto a participação dos órgãos de controle e fiscalizadores, não houve nenhum, por estar acompanhando e não ter recebido nenhuma notificação. E o entrevistado destaque que algumas vezes há uma sobreposição do interesse político em torno do interesse público demonstrando que a influência da política e consequente mudança de gestor poderá sim impactar o processo de implantação do SCC.

Essa ideia de conhecer e mensurar os custos, surgiu a partir de qual necessidade principal?

Eu acho que o principal é melhorar e economizar mesmo. Através da melhoria dos gastos né o nível de gestão maior ali e você pode fazer mais.

Para saúde, que é muito recurso que vem e eles estão um pouco limitados, é porque não tem essa ferramenta.

E A implementação de sistemas de gestão de custos é impulsionada pela sociedade em geral? Ou pela exigência de mais transparência?

O governo vai poder executar realmente um programa. Um programa que de repente prometeu ali numa campanha, né. E que hoje eu acho que não consegue.

Fatores como a legislação e aos órgãos fiscalizadores impulsionam a implantação de um sistema de gestão de custos?

Olha, eu não, não, ainda não estou acompanhando, não recebi nada nesse sentido, sabe.

Mudanças políticas, (seja por processos eleitorais ou mudanças de gestão), interferem na implantação?

Eu acho que é muito interesse, realmente políticos. E isso interfere, seja na Câmara, quando você vai apresentar alguma coisa, eu estou falando sinceramente, porque quando é interessante para uma câmara que a maioria aqui no nosso município é formada por servidores municipais é complicado mesmo, porque é tudo interesses.

Para o [entrevistado 4] a necessidade se conhecer o custo está relacionado a uma melhor gestão, que promoverá uma melhor transparência para atender a esta necessidade da sociedade. Quanto à legislação e aos órgãos de controle e fiscalização, sim, eles podem exercer uma influência, da mesma forma que a mudança de gestor irá influenciar no processo de implantação

Essa ideia de conhecer e mensurar os custos, surgiu a partir de qual necessidade principal?
Creio que pela necessidade de se obter um melhor controle e ferramentas para uma boa gestão
A implementação de sistemas de gestão de custos é impulsionada pela sociedade em geral? Ou pela exigência de mais transparência?

Creio que por ambas.

Fatores como a legislação e aos órgãos fiscalizadores impulsionam a implantação de um sistema de gestão de custos?

Sim.

Mudanças políticas, (seja por processos eleitorais ou mudanças de gestão), interferem na implantação?

Sim, interferem.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo teve como objetivo analisar como fatores ambientais influenciam a implantação do SCC, visto que os municípios serão obrigados a implantá-lo, nos termos do que preceitua a NBC TSP 16.11/CFC, a partir de 1º de janeiro de 2024. De acordo com os dados obtidos neste estudo, o SCC irá potencializar a melhoria da gestão, imprimindo maior transparência aos atos praticados pelos prefeitos na condução da administração pública, se constituindo em mais uma ferramenta de apoio, porém, apesar destes benefícios, nos municípios pesquisados ainda não há o sistema implantado ou em fase de implantação.

Demonstrando a importância do fator legislação, que já existe, se faz necessário que os órgãos fiscalizadores e de controle externo intervenham e cobrem a implantação do SCC, pois só assim os administradores públicos irão propor a sua implantação. Já que a não implantação poderá culminar com a aplicação, pelos órgãos de controle externo, de sanções ao gestor, a exemplo da reprovação das suas contas, o que tornaria inelegível, além da possível aplicação de outras punições previstas em lei.

Apesar de que todo este sistema irá beneficiar o gestor, atendendo ao interesse público através da promoção da transparência, permitindo uma maior fiscalização por parte da população, os interesses políticos ainda se sobrepõe ao interesse público, caso não haja uma obrigatoriedade de implantação a partir da notificação dos órgãos de controle externo, acreditam ainda os entrevistados, que uma mudança de gestor em decorrência do processo eleitoral, pode sim interferir no processo de implantação do SCC.

Surgindo como limitação deste estudo a baixa adesão de entrevistados, pois muitos se encontram em período de elaboração do orçamento para o próximo exercício financeiro.

Como Sugestão para estudos futuros, sugere-se analisar os outros fatores da teoria da contingência, analisar a implicação cognitiva, buscar uma amostragem maior além de traçar comparativos entre órgãos diferentes e até entes federativos distintos.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Alves, E. M., Filho, & Nascimento, A. R. (2007). Desenvolvimento de sistema de custos para avaliação de desempenho do setor público: Um estudo de caso do serviço de limpeza urbana do Município de Salvador. *Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC*, João Pessoa, PB, Brasil, 14.

Amorim, D. A. De, & Oliveira, N. B. M. de. (2022). O princípio da integridade na governança pública brasileira: uma revisão sistemática. *RAGC*, 10(43). Recuperado em 27 de agosto de 2022 de <https://revistas.fucamp.edu.br/index.php/ragc/article/view/2700>

Araújo, C. A. D., Carneiro, A. D. F., & Santana, A. F. B. (2016). Sistemas de custos públicos: entendimento e implantação nos municípios de Rondônia. *Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ*, 20(2), 66-84.<https://doi.org/10.12979/15009>

Barreto, R. T. de S., & Vieira, J. B. (2021). Os programas de integridade pública no Brasil: indicadores e desafios. *Cadernos EBAPE.BR*, 19(3), 442–463. <https://doi.org/10.1590/1679-395120200069>

Burns, T. & Stalker, G. M. (1961). *The management of innovations*. London: Tavistock.

Campos, A. C. (2021). *Direito Administrativo Facilitado* (2^a edição). Grupo GEN. <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/books/9786559641536>

Carvalho Filho, J. dos S. (2011). *Manual de Direito Administrativo* (24^a ed.) – Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris.

Carvalho Filho, J. dos S. (2021). *Manual de Direito Administrativo* (35^a ed.). Grupo GEN. Recuperado de <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/books/9788597027259>

Carvalho Filho, J. dos S. (2022). *Manual de Direito Administrativo* (36^a edição). Grupo GEN. <https://app.minhabiblioteca.com.br/books/9786559771837>

CFC – Conselho Federal de Contabilidade (Brasil). NBC TSP 34 – *Custos no Setor Público*. Brasília, DF: CFC, 2011. Disponível em: <https://www.google.com/search?q=NBC+TSP+34%2F2021&oq=NBC+TSP+34%2F2021&aqs=chrome..69i57.1765j0j7&sourceid=chrome&ie=UTF-8>. Acessado em: 09 set. 2023.

CFC – Conselho Federal De Contabilidade (Brasil). *Resolução n.º 1.366, de 25 de novembro de 2011*. Aprova a NBC T 16.11 – Sistema de Informação de Custos do Setor Público. Brasília, DF: CFC, 2011. Disponível em: https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES_1366.pdf. Acesso em: 09 set. 2023.

Colussi, G. P., & Souza, Â. R. L. (2018). Desafios para implantar um sistema de custos no Tribunal Regional do Trabalho no Rio Grande do Sul. *Gestão e Desenvolvimento*, 15(1), 29-56. <https://doi.org/10.25112/rgd.v15i1.1289>

Conde, R., & Souto, T. (2023). Análise narrativa e investigação qualitativa em Psicologia: por que e como fazer. *Revista Psicologia, Diversidade E Saúde*, 12, e4589. <https://doi.org/10.17267/2317-3394rpds.2023.e4589>

Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. (1998). Brasília. 1998. Recuperado em 09 de agosto de 2023 de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm

Crepaldi, S. A., & Crepaldi, G. S. (2023). *Contabilidade de Custos* (7^a ed.). Grupo GEN. <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/books/9786559775026>

Decreto-Lei n. 200, de 25 de fevereiro de 1967. (1967). Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. Brasília. 1967. Recuperado em 14 de setembro de 2023 de https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0200.htm

DI Pietro, M. S. Z. (2021). *Direito Administrativo* (34^a ed.). Grupo GEN. Recuperado em 28 de agosto de 2022 de <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/books/9788530993351>

Diário do Estado. *Os 10 maiores esquemas de corrupção da história do Brasil*. 5 maio 2021.

Recuperado em 27 de agosto de 2022 de <https://diariodoestadogo.com.br/os-10-maiores-esquemas-de-corrupcao-da-historia-do-brasil-99802/>

Diniz, E. (1995). Governabilidade, Democracia e Reforma do Estado: Os Desafios da Construção de uma Nova Ordem no Brasil dos Anos 90. *DADOS – Revista de Ciências Sociais*. Rio de Janeiro, 38(3), 385-415. Recuperado em 28 de agosto de 2022 de <http://www.ijsn.es.gov.br/bibliotecaonline/Record/345>

Diniz, J. A., da Silva Macedo, M. A., & Corrar, L. J. (2012). Mensuração da eficiência financeira municipal no Brasil e sua relação com os gastos nas funções de governo. *Gestão & Regionalidade*, 28(83).

Drehmer, A. F., & Raupp, F. M. (2016). Origem e teor da produção do conhecimento a partir de teses e dissertações nacionais sobre custos no setor público. *Cadernos Gestão Pública e Cidadania*, 21(69), 121-138. <https://doi.org/10.12660/cgpc.v21n69.60047>

Drehmer, A. F., Raupp, F. M., & Tezza, R. (2016). Implantação do sistema de informação de custos em prefeituras catarinenses: O que dizem os contadores sobre as dificuldades e contribuições? *Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC*, Porto de Galinhas, PE, Brasil, 13.

Fagundes, J. A., Petri, M., Lavarda, R. B., Rodrigues, M. R., Lavarda, C. E. F., & Soller, C. C. (2011). Estrutura Organizacional E Gestão Sob a Ótica Da Teoria Da Contingência. *Gestão & Regionalidade*, 26(78). <https://doi.org/10.13037/gr.vol26n78.792>

Ferreira, A. A.; Reis, A. C. F. & Pereira, M. I. (2002). *Gestão Empresarial: de Taylor aos nossos dias*. São Paulo: Pioneira.

Fiorini, F. A., Junior, N. A., & Alonso, V. L. C. (2016). Governança corporativa: conceitos e aplicações. *XIII SEGeT-Simpósio de excelência em gestão e tecnologia*.

Franco, L. M. G., Nascimento, C., Espejo, M. M. D. S. B., & Voese, S. B. (2013). Sistemas de custos: Importância, viabilidade e utilidade na concepção dos agentes públicos do estado do 34

Paraná (Brasil). *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade*, 7(2), 167-183. <https://doi.org/10.17524/repec.v7i2.311>

Gil, A. C. (2008). *Métodos e técnicas de pesquisa social*. (6^a edição) – São Paulo: Atlas.

Gonçalves, A. (2005). *O conceito de governança*. XIV Encontro Do Conpedi. Recuperado em 28 de agosto de 2022 de <http://www.publicadireito.com.br/conpedi/manaus/arquivos/anais/XI-VCongresso/078.pdf>

Hatch, M. J. (1997). *Organization theory: modern symbolic and postmodern perspectives*. New York: *Oxford University Press*.

IBGC. Instituto Brasileiro de Governança Corporativa. *Governança Corporativa*. Recuperado em 27 de agosto de 2022 de <https://www.ibgc.org.br/conhecimento/governanca-corporativa>.

Kohama, H. (2003). *Contabilidade Pública: Teoria e Prática* (9^a ed.). São Paulo. Atlas.

Kohama, H. (2015) *Balanços Públicos – Teoria e prática*. 3 ed. São Paulo. Atlas. 2015.

Kohama, H. (2016). *Contabilidade Pública - Teoria e Prática* (15^a ed.). Grupo GEN. Recuperado de <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/books/9788597006391>

Lacombe, F. J. M. & Heilborn, G. L. (2006). *Administração, princípios e tendências*. São Paulo: Saraiva.

Lapsley I.; Wright, E. (2004). The diffusion of management accounting innovations in the public sector: a research agenda. *Management Accounting Research*, 15 (3), 355-374.

Lei Complementar Federal n. 101, de 4 de maio de 2000. (2000). Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Brasília. 2000. Recuperado em 09 de setembro de 2023 de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm

Lei Federal n. 4.320, de 17 de março de 1964. (1964). Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Brasília. 1964. Recuperado em 14 de setembro de 2023 de https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm

Leone, G. S. G., & Leone, R. J. G. (2010). *Curso de contabilidade de custos*, 4^a edição. Grupo GEN. <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/books/9788522488704>

Lima, R. C. (1981). Organização administrativa e serviço público no direito administrativo brasileiro (parecer). *Revista de Direito Público – RDP*, 59(60), jul./dez. 129-133. Recuperado em 27 de julho de 2023 de <https://direitorio.fgv.br/sites/default/files/2021-09/servicos-publicos-e-sua-regulacao.pdf>

Lima, R. L. de. & Lima, D. V. de. (2019). Brazil's experience in IPSAS implementation. *Revista Contemporânea de Contabilidade, Florianópolis*, 16(38), 166-184, jan./mar. Recuperado em 27 de julho de 2023 de <http://dx.doi.org/10.5007/2175-8069.2019v16n38p166>. Acesso em: 16 out. 2022.

Lorenzato, N. T., Behr, A., & Goularte, J. L. L. (2016). Benefícios e problemas na implantação de um sistema de informação de custos do setor público no estado do Rio Grande do Sul. *Conteúdo, 16(32)*, 126-141. <http://orcid.org/0000-0002-9709-0852>

Lovato, E. L., Oliveira, A. G., Guimarães, I. A. & Catapan, A. (2016). Cost information systems in the public sector in Brazil: an analysis of user perception under the focus of government management. *Journal Globalization, Competitiveness and Governability, 10(3)*, 16-41.

Martins, E. (2006). *Contabilidade de Custos* (9^a edição). São Paulo: Atlas.

Martins, E. (2018). *Contabilidade de Custos* (11th ed.). Grupo GEN. <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/books/9788597018080>

Mättö, T. & Sippola, K. (2016). Cost management in the public sector: legitimation behaviour and relevant decision making. *Financial Accountability & Management, 32(2)*, 179-201.

Meirelles, H. L. (2009). *Direito Administrativo Brasileiro*. (35^a edição). – São Paulo: Malheiros Editores.

Modell, S. (2009). Institutional research on performance measurement and management in the public sector accounting literature: a review and assessment. *Financial Accountability & Management*, 25(3), 277-303.

Morais, L. M. D., Vicente, E. F. R. & Platt Neto, O. A. (2012). A reforma na contabilidade pública brasileira e o processo de convergência: implicações e perspectivas. *Revista de Informação Contábil*, 6(2), 1-20, abr./jun. Recuperado em 14 de setembro de 2023, de https://web.archive.org/web/20180411130514id_/https://periodicos.ufpe.br/revistas/ricontabeis/article/viewFile/7951/8028

Motta, P. R. M. (2013). O estado da arte da gestão pública. *Revista de Administração de Empresas*, 53(1), 82-90.

Nohara, I. P. (2020). *Direito Administrativo* (10^a edição). Grupo GEN. <https://integrada.mnha-biblioteca.com.br/books/9788597025262>

Nottar, D. I. D. S. (2022). Contabilidade de custos no setor público: fatores contingenciais que afetam sua implantação nas universidades federais brasileiras.

Oliveira, A. do N., Silva, C. do E. T. da. & Silva, J. F. P. da. (2016). Subsistema de informação de custos: um estudo sobre as principais contribuições acadêmicas para a implementação e utilização do sistema de custos na administração pública brasileira. In: *seminário de pesquisa do CCSA*, 21., Natal, 2016. Anais [...]. Recuperado em 15 de julho de 2023 de <https://seminario2016.ccsa.ufrn.br/assets//upload/papers/26a1b3ee1ff474f708ea9d29238d164c.pdf>

Richardson, J. A. (2012). *Pesquisa qualitativa crítica e válida*. In: Richardson, R. J. et al. (Org) *Pesquisa Social*. 3^a ed. Revista e Ampliada. São Paulo: Atlas.

Rosenau, J. N. (2000). *Governança, Ordem e Transformação na Política Mundial*. In: Rosenau, J. N. & Czempiel, E. (2000). *Governança sem governo: ordem e transformação na política*

mundial. Tradução: Sérgio Bath. Brasília: Ed. Unb e São Paulo: Imprensa Oficial do Estado, 11-46. Recuperado em 28 de agosto de 2022 de <http://professor.pucgoias.edu.br/sitedocente/admin/arquivosUpload/17553/material/2.4%20COMPLEMENTAR%20-%20Rosenau%20&%20Otto%20-%20Governan%C3%A7a%20sem%20governo.pdf>

Rousseau, J. J. (1762). Do contrato social: Princípios do Direito Político. Tradução: Vicente Sabino Junior. São Paulo. Editora Pilares, 2013. Recuperado em 27 de agosto de 2022 de https://www.google.com.br/books/edition/Do_contrato_social/Li2kAgAAQBAJ?hl=pt-BR&gbpv=1&printsec=frontcover

Santos, J. L., Schmidt, P., Pinheiro, P. R. & Nunes, M. S. (2006). *Fundamentos de Contabilidade de Custos*. São Paulo: Atlas.

Santos, M. H. de C. (1997); Governabilidade, Governança e Democracia: Criação da Capacidade Governativa e Relações Executivo-Legislativo no Brasil Pós Constituinte. *DADOS – Revista de Ciências Sociais. Rio de Janeiro*, 40(3), 335-376. Recuperado em 28 de agosto de 2022 <https://www.scielo.br/j/dados/a/Tg5ZpD4bVvfjFLg87yZB5gg/?lang=pt>

Silva, E. C. da. (2012). *Governança corporativa nas empresas: guia prático de orientação para acionistas, investidores, conselheiros de administração e fiscal, auditores, executivos, gestores, analistas de mercado e pesquisadores*. São Paulo: Atlas.

Silveira, A. Di M. da. (2010). *Governança Corporativa no Brasil e no Mundo: teoria e prática*. Rio de Janeiro: Elsevier.

Soares, C. S., & Parcianello, E. (2018). A implantação de sistemas de custos no setor público: Buscando ações inovadoras a partir de um diagnóstico dos municípios da região central do RS. *Revista GESTO*, 6(1), 2-19.

Soares, C. S., Rosa, F. S., & Zonatto, V. C. S. (2020). Reflexos do uso do sistema de custos na qualidade da gestão pública com base na percepção de gestores municipais de Santa Maria/RS. *Revista Catarinense da Ciência Contábil*, 19(1), 1-15.<https://doi.org/10.16930/2237-766220203103>

Souza, T. L. & Nievas, J. V. (2022). Planejamento Financeiro Pessoal: um estudo entre jovens inseridos no contexto da reforma previdenciária brasileira. *Percorso Acadêmico PUC-MG, 10.* Recuperado em 14 de setembro de 2023 de <http://periodicos.pucminas.br/index.php/percorso-academico/article/view/25353#:~:text=Conclui%2Dse%20que%20a%20 maioria,contribuir%20 para%20a%20redu%C3%A7%C3%A3o%20dos>

TCU. Tribunal de Contas da União. *Referencial básico de governança aplicável a órgãos e entidades da administração pública/Tribunal de Contas da União.* Versão 2 - Brasília: TCU, Secretaria de Planejamento, Governança e Gestão, 2014. Recuperado em 27 de agosto de 2022 de <https://portal.tcu.gov.br/data/files/84/34/1A/4D/43B0F410E827A0F42A2818A8/2663788.PDF>.

Teixeira, A. F. & GOMES, R. C. (2019). Governança Pública: uma revisão conceitual. *Revista Servidor Público.* Brasília – DF.

Ter Bogt, H. J. (2008). Management accounting change and new public management in local government: a reassessment of ambitions and results - an institutionalist approach to accounting change in the Dutch public sector. *Financial Accountability & Management, 24(3)*, 209-241.

Verbeeten, F. H. M. (2011). Public sector cost management practices in the Netherlands. *International Journal of Public Sector Management, 24(6)*, 492-506.

Worldwide Governance Indicators – WGI. (2021). *O que é governança?* Recuperado em 28 de agosto de 2022 de <https://info.worldbank.org/governance/wgi/#home>.